

Ordinanza del 02/02/2026 n. 2144 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - IVA- E-bay - Elenchi Intrastat

Massima:

In tema di acquisti intracomunitari, gli elenchi Intrastat, di natura meramente dichiarativa e con finalità statistiche e fiscali, non assurgono a prova piena dell'effettivo trasferimento dei beni tra Stati membri. Essi sono suscettibili di rilevare sul piano probatorio, ma non in via esclusiva, potendo concorrere, insieme ad altri documenti idonei, a integrare un quadro indiziario grave, preciso e concordante.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

A.A. svolge, dal 2006, attività di commercio al dettaglio di prodotti non alimentari via Internet, effettuando acquisti e vendite attraverso il portale eBay.

L'attività consiste nell'acquistare aspirapolveri usati da soggetti privati per poi rivenderli, dopo averli riparati e riassemblati.

In data 21 settembre 2012 la Guardia di Finanza - Compagnia di Tivoli - ha effettuato una verifica fiscale nei confronti del contribuente, relativamente ai periodi d'imposta dal 2006 al 2012. Gli esiti della verifica sono stati formalizzati in un processo verbale di constatazione del 18 ottobre 2012.

Sulla base di tali rilievi, l'Agenzia delle Entrate ha notificato, in data 15 aprile 2015, un avviso di accertamento (Omissis), relativo a IRPEF, IVA e IRAP per l'anno 2010. Con detto atto impositivo è stata contestata l'irregolare registrazione di fatture ricevute dalla società lussemburghese eBay Europe, concernenti servizi elettronici connessi all'utilizzo del portale eBay. Nell'avviso si assume che le fatture, annotate esclusivamente nel registro IVA degli acquisti, avrebbero dovuto essere integrate con l'imposta secondo l'aliquota vigente in Italia, in applicazione del meccanismo di inversione contabile di cui all' art. 17 , comma 2, D.P.R. n. 633/1972 , e annotate sia nel registro

IVA delle fatture emesse (art. 23) sia nel registro IVA degli acquisti (art. 25). Da tale rilievo è derivato il recupero di IVA per Euro 8.357,68, senza riconoscimento della corrispondente imposta a credito. È stata, inoltre, censurata la mancata documentazione e contabilizzazione di acquisti intracomunitari per Euro 25.387,00, riferiti all'anno d'imposta 2010 e a un fornitore comunitario denominato Weidemann Sascha Syed. L'Ufficio, sulla base dei dati VIES e delle fatture registrate, ha riscontrato acquisti non dichiarati e, considerando la percentuale di ricarico mediamente applicata, ha provveduto a riprendere a tassazione i maggiori imponibili ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

L'avviso di accertamento è stato impugnato dal contribuente dinanzi alla CTP di Roma, che ha accolto il ricorso. L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello, accolto anch'esso dalla CTR del Lazio. Avverso tale decisione il A.A. propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi. L'Agenzia si è costituita ai soli fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa ai sensi dell' art. 370 , comma 1, c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso il contribuente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 17 e 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., assumendo che, a fronte del maggior debito d'imposta contestato, non gli è stato riconosciuto un equivalente diritto di detrazione della medesima imposta;

sostiene, pertanto, che l'omessa annotazione delle fatture nei registri IVA degli acquisti e delle vendite non determina la perdita del diritto alla detrazione, risolvendosi in una mera irregolarità formale.

Con il secondo motivo di ricorso si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del D.Lgs. n. 441 del 1997, dell' art. 39 , comma 2, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 , nonché degli artt. 2697 , 2727 e 2729 c.c., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3, c.p.c., per avere la CTR ritenuto decisive le risultanze "intrastat", ancorché le stesse abbiano mera valenza statistica.

Il primo motivo è infondato.

La CTR ha evidenziato che, ai sensi degli artt. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 e 46 del D.L. n. 331 del 1993 , l'acquirente del bene o il committente del servizio di intermediazione deve numerare le fatture ricevute, integrarle indicando in Euro gli elementi dell'imponibile espressi in valuta estera e l'ammontare dell'imposta, nonché annotarle distintamente nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti.

Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione è necessario che l'imposta dovuta sia comunque versata per effetto della prevista iscrizione nel registro delle vendite.

La CTR rimarca che la normativa prevede specifici adempimenti cui è ancorata la tassazione delle operazioni intracomunitarie, ed è pacifico che, nella fattispecie, l'odierno contribuente non vi ha ottemperato.

Dall'omessa registrazione di dette fatture nel registro delle vendite è disceso, pertanto, il mancato pagamento dell'imposta sulle operazioni in esse documentate, con conseguente mancato riconoscimento da parte dell'Ufficio del credito IVA riportato in dichiarazione per i correlati importi.

In buona sostanza, secondo la CTR, l'omessa annotazione delle fatture nei registri IVA degli acquisti e delle vendite determina la perdita del diritto alla detrazione, in quanto le registrazioni, nel caso del meccanismo di inversione contabile (c.d. reverse charge), assolvono a una funzione sostanziale.

Pertanto, allorché l'Amministrazione finanziaria accerta l'omessa registrazione e fatturazione delle prestazioni, deve procedere necessariamente al recupero dell'IVA.

La statuizione del giudice regionale è in linea con la giurisprudenza nomofilattica di questa Corte, che ha invero precisato: "In tema di inversione contabile (o "reverse charge"), la violazione consistente nel trattare l'operazione come se fosse fuori campo IVA, con omissione dell'autofattura e delle conseguenti registrazioni e dichiarazioni, non costituisce una violazione meramente formale, atteso che, determinando un "vulnus" all'azione di controllo, impedisce all'amministrazione finanziaria di verificare l'applicazione del regime dell'inversione contabile, esclude il tempestivo assolvimento dell'imposta, sia pure mediante il meccanismo di compensazione proprio dell'inversione contabile, ed incide sui tempi di esercizio del diritto alla detrazione" (Cass. n. 1690 del 2022).

Il sistema dell'inversione contabile rappresenta un meccanismo di assolvimento dell'imposta che non incide sulla struttura del tributo, poiché le operazioni soggette a tale regime restano imponibili. L'adempimento richiesto al cessionario o committente non è meramente formale, ma costituisce condizione essenziale per garantire il corretto funzionamento del sistema stesso: occorre integrare la fattura ricevuta, annotarla nei registri IVA delle vendite e degli acquisti e dichiarare l'operazione. L'omissione di tali obblighi non può essere considerata una semplice irregolarità, poiché produce all'evidenza effetti sostanziali.

In primo luogo, la mancata applicazione del regime di inversione contabile, con conseguente trattamento dell'operazione come "fuori campo IVA", determina un vulnus all'azione di controllo, impedendo all'Amministrazione finanziaria di verificare la corretta applicazione della normativa e creando un rischio di perdita di gettito. Tale principio è stato affermato anche dalla giurisprudenza unionale, che ha evidenziato come il rispetto degli obblighi connessi al c.d. reverse charge sia indispensabile per garantire l'efficacia del sistema di riscossione dell'imposta (Corte di giustizia, 6 febbraio 2014, causa C-424/12, Fatorie; 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas).

Inoltre, l'omissione degli adempimenti esclude il tempestivo assolvimento dell'imposta, sia pure attraverso il meccanismo di compensazione proprio dell'inversione contabile.

Il principio di neutralità fiscale, peraltro, non impedisce l'irrogazione di sanzioni quando il soggetto passivo non adempie nei termini previsti dalla legge, anche se successivamente regolarizza la propria posizione (Corte di giustizia, 20 giugno 2013, causa C-259/12, Rodopi).

La violazione compiuta dal contribuente incide anche sul diritto alla detrazione. Sebbene la mancata osservanza degli obblighi formali non precluda l'insorgenza del diritto, purché sussistano i requisiti sostanziali, il suo esercizio è subordinato al rispetto delle formalità e dei termini stabiliti dalla normativa nazionale. L'omissione o il ritardo comportano la decadenza dal diritto in parola, come affermato incisivamente sia dalla giurisprudenza unionale (Corte di giustizia, 11 dicembre 2014, causa C-590/13, Idexx Laboratories Italia; 11 aprile 2019, causa C-691/17, PORR Építési Kft.) sia da quella nazionale (Cass., 15 luglio 2015, n. 14767 ; Cass., 3 marzo 2017, n. 2401; Cass., 27 settembre 2018, n. 23283 ; Cass., 30 luglio 2020, n. 16367 ; Cass., 9 aprile 2021, n. 9394).

Non vi è ragione di distinguere, sotto questo profilo, tra operazioni soggette a reverse charge e operazioni ordinarie.

I rilievi esposti, portati a corollario, implicano che la violazione degli obblighi di autofatturazione, registrazione e dichiarazione non possa essere qualificata come meramente formale, poiché arreca pregiudizio all'attività di controllo e al tempestivo assolvimento dell'imposta. Il motivo di ricorso va perciò respinto.

Il secondo motivo è fondato.

La CTR ha attribuito valore decisivo all'elemento documentale extracontabile costituito dalla dichiarazione Intrastat del fornitore comunitario Weidemann Sascha Syed, finendo per considerarlo come prova presuntiva univoca e assorbente.

Tale impostazione non può essere condivisa.

In tema di natura e valore probatorio delle comunicazioni Intrastat, la giurisprudenza nomofilattica, formatasi in materia di cessioni intracomunitarie, ha espresso principi di portata generale, senz'altro mutuabili nel contiguo ambito degli acquisti. Alla stregua di tali principi, le comunicazioni in parola posseggono carattere dichiarativo e non possono assurgere a prova assorbente e dirimente dell'operazione.

Ancor di recente questa Corte ha precisato che gli elenchi Intrastat hanno natura dichiarativa e finalità statistiche e fiscali; possono assumere rilievo sul piano probatorio, ma mai in via esclusiva (Cass. n. 17727/2025).

La normativa unionale (art. 138 Direttiva 2006/112/CE) e nazionale (art. 41 D.L. n. 331/1993) non individuano i documenti necessari per dimostrare l'effettivo trasferimento dei beni in altro Stato membro, rinviando alle prassi interne. Sul punto, l'Amministrazione finanziaria, con plurime risoluzioni (n. 345/2007; n. 477/2008; n. 19/E del 2013;

n. 71/2014), ha precisato che la prova dell'invio dei beni può essere fornita non solo mediante il documento di trasporto, ma anche attraverso altri elementi idonei, tra cui le comunicazioni Intrastat, la documentazione bancaria e i contratti attestanti gli impegni di consegna.

La giurisprudenza è rettilinea nell'affermare che l'onere di provare i presupposti per la non imponibilità grava sul contribuente, il quale deve dimostrare che il bene è stato effettivamente

spedito o trasportato in altro Stato membro e che ha lasciato fisicamente il territorio nazionale (Cass. 3603/2009 ; Cass. 15871/2016 ; Cass. 10355/2022 ; v. anche CGUE, 9 ottobre 2014, Traum; CGUE, 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona; CGUE, 27 settembre 2007, Teleos).

In mancanza di un documento di trasporto, la prova può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo (Cass. 2327/2021 ; Cass. 25587/2021 ; Cass. 8477/2024), e la copia di ritorno del documento commerciale è considerata sufficiente (Cass. 28831/2019).

In questo quadro, peraltro, gli elenchi Intrastat non costituiscono prova piena, ma possono concorrere, unitamente ad altri elementi, a formare un insieme di indizi gravi, precisi e concordanti, idonei a dimostrare la fuoriuscita delle merci dal territorio nazionale ovvero il loro ingresso nel territorio di altro Stato membro. In assenza di un documento attestante la ricezione della merce nel Paese di destinazione, le comunicazioni Intrastat e le dichiarazioni rese dai cessionari ex post rappresentano meri "fatti secondari", che devono essere corroborati da ulteriori evidenze.

Tale orientamento si fonda sul principio di proporzionalità e sulla diligenza massima esigibile dal cedente, il quale è tenuto ad adottare tutte le misure ragionevoli per garantire la tracciabilità dell'operazione (Cass. 4045/2019 ; Cass. 26062/2015 ; Cass. 23295/2024). Quel che rileva per le cessioni vale sul piano sostanziale e ontologico anche per gli acquisti, venendo palesemente in rilievo un minimo comune denominatore rappresentato dallo spostamento dei beni dall'uno all'altro stato membro, id est dall'operazione di movimentazione e transito delle merci.

Ne discende che in ogni caso non può ritenersi sufficiente, ai fini della prova dell'effettivo trasferimento dei beni in altro Stato membro, la sola produzione degli elenchi Intrastat. Tali comunicazioni, pur costituendo un adempimento obbligatorio e rilevante sotto il profilo fiscale e statistico, hanno, come puntualizzato, valenza meramente formale e non sono idonee, da sole, a integrare una presunzione grave, precisa e concordante.

Esse possono assumere valore indiziario, ma occorre che siano accompagnate da ulteriori elementi documentali, quali il documento di trasporto, la documentazione bancaria attestante il pagamento, i contratti stipulati con il vettore e le dichiarazioni del cessionario. Solo la combinazione di tali elementi consente di ricostruire con sufficiente certezza la fuoriuscita della merce dal territorio nazionale e il suo inoltro verso lo Stato di destinazione, in conformità ai principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità e unionale (Cass. 3603/2009 ; Cass. 15871/2016 ; Cass. 10355/2022 ; CGUE, Teleos; Mecsek-Gabona).

Del pari, è la medesima combinazione degli elementi in parola a dimostrare l'ingresso dei beni in uno Stato membro nel quadro delle relative operazioni di acquisto.

Va, in definitiva, affermato il seguente principio di diritto: "In tema di acquisti intracomunitari, gli elenchi Intrastat, di natura meramente dichiarativa e con finalità statistiche e fiscali, non assurgono a prova piena dell'effettivo trasferimento dei beni tra Stati membri. Essi sono suscettibili di rilevare sul piano probatorio, ma non in via esclusiva, potendo concorrere, insieme ad altri documenti idonei, a integrare un quadro indiziario grave, preciso e concordante".

Il ricorso va, in ultima analisi, accolto in relazione al secondo motivo, rigettato il primo motivo. La sentenza d'appello dev'essere cassata e la causa rinviata, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 novembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2026.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza